

## ЭВОЛЮЦИЯ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

Рахман М. С., к.э.н., доцент

Харьковский национальный университет имени В.Н. Каразина

В статье рассматривается эволюция и современное состояние концепции контроллинга. Анализируется видовое и содержательное наполнение методического обеспечения контроллинга.

**Ключевые слова.** Контроллинг, управленческий учет, менеджмент.

**Введение.** Научно-технический прогресс обуславливает трансформацию современных украинских организаций в сложные экономические системы. Для обеспечения их управления необходимы методы, адекватные изменениям внешней и внутренней сред. Руководители лидирующих украинских предприятий признают [1; 2], что темпы внедрения мер по повышению качества управления в 2006-2007 гг. замедлились по сравнению с предыдущими периодами, при этом большинство менеджеров признают актуальность проблемы.

Контроллинг как функционально обособленное направление управленческой деятельности возник эволюционно и связан с реализацией финансово-экономической комментирующей функции менеджмента, обеспечивающей принятие и реализацию оперативных и стратегических управленческих решений. Контроллинг объединяет установление целей, текущий сбор и обработку данных для принятия адекватных управленческих решений, контроль отклонений фактических показателей деятельности от плановых и подготовку рекомендаций для принятия управленческих решений. Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации, он занимает особое место в управлении, обеспечивая подготовку решения и контролируя его выполнение при помощи соответствующих управленческих инструментов, оказывая информационную поддержку менеджменту в ориентации деятельности на конечный результат.

Вопросы контроллинга, финансового и управленческого контроля рассматривают в своих работах украинские авторы: С. Ф. Голов, С. Н. Петренко, Л. А. Сухарева, Н. С. Пушкарь, И. И. Цыгилик, Ю. П. Яковлев; российские авторы: Е. А. Ананькина, Ю. П. Анискин, М. А. Вахрушина, Н. Г. Данилочкина, А. М. Карминский, А. Д. Шеремет; зарубежные ученые: Х. Диггер, К. Друри, Э. Майер, Р. Манн, К. Рассел, Ф. Томпсон, П. Фридман, Х. Фольмут.

**Постановка задачи.** Анализ релевантных информационных источников выявил отсутствие, во-первых, однозначного понимания сущности и методологических принципов контроллинга, во-вторых, единообразия в методологии и методике комплексного финансового планирования, учета и анализа экономических показателей. Преследуя различные научные цели, авторы публикаций акцентируют внимание на различных элементах системы контроллинга, не в полной мере освещая вопросы генезиса контроллинга. В связи с этим актуальным является изучение концептуальных положений контроллинга и эволюции его методического наполнения. Решению этой научно-практической задачи и посвящена данная статья.

**Результаты.** Для определения места контроллинга в функциях менеджмента важно выделить его отличия от таких сходных видов управленческой деятельности, таких как финансовой службы и внутреннего аудита. Основные различия между контроллингом и операциями служб общей организации заключаются в том, что контроллинг ориентирован на конечные цели, стратегическое и текущее управление производственно-хозяйственной деятельностью, взаимодействие с другими подсистемами управления, осознанное и высокодинамичное изменение всех параметров в каждом конкретном случае принятия решений. Критерием дифференциации контроллинга и учетных операций финансовых служб является связь с реализацией экономических целей и с системой учета.

Контроллинг ориентирован на достижение конечных целей и обеспечивает непрерывный контроль всех протекающих процессов. Он связывает в единое целое планирование, организацию, учет, контроль и аудит, интегрирует и координирует их, является своеобразным механизмом самооценки, обеспечивающим обратную связь как основной фрагмент системы и контура организационного управления.

Реализация информационно-аналитического комментирующего обеспечения, ориентированного на стратегические и учитывающего оперативные цели организации, обеспечивает координацию децентрализованных контрольных функций. Разработка целостной системы плановой и контрольной деятельности в рамках контроллинга позволяет учесть их взаимозависимость и повысить эффективность информационно-коммуникационных процессов в рамках системы управления. Цель координации в рамках контроллинга состоит в выработке вариантов обеспечения реализации конечной цели.

Система контроллинга должна рассматриваться как целостная совокупность механизмов планирования, учета, экономического анализа и управленческих воздействий, направленных на достижение стратегических целей организации, которая обеспечивает эффективную деятельность менеджеров, принимающих рискованные решения в условиях неопределенности.

Систематизация сведений о генезисе контроллинга позволяет утверждать следующее. Первоначально он возник как инструмент государственного контроля и регулирования в конце 18 века, затем трансформировался в организационный инструмент решения финансово-экономических задач (управления финансовыми вложениями и основным капиталом), стал инструментом корпоративного управления; а с середины 20 века интегрировался в управленческий учет (табл. 1).

Таблица 1

Эволюция концепции контроллинга [6, 11]

Период (год)	Название концепции	Содержание концепции
1750-1800	Контроллинг как инструмент государственного контроля и регулирования	Управление государственным имуществом и контроль движения и использования средств – государственное ведомство США «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts»
1850-1880	Контроллинг как организационный инструмент решения финансово-экономических задач	Организационная форма – управление финансовыми вложениями и основным капиталом – железнодорожная компания «Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad» учредила должность контроллера
1890-1900	Контроллинг как инструмент реализации корпоративного законодательства	Информационная координация деятельности общего собрания акционеров и Совета директоров – впервые индустриальное предприятие «General Electric» ввело должность контроллера
1930-1940	Контроллинг как система управленческого учета	Переориентация системы учета из прошлого в будущее, создание информационной системы поддержки управленческих решений, связанных с планированием и контролем деятельности организации
1970-1980	Контроллинг как система информационного обеспечения управления предприятием	Создание общей информационной системы управления (management information system). Разработка концепции единой информационной системы, ее внедрение, координация и оптимизация функционирования
1980-1990	Контроллинг как элемент системы управления предприятием: -с акцентом на планирование и контроль; -с акцентом на координацию	Планирование и контроль деятельности структурных подразделений организации Координация деятельности системы управления предприятием (управление управлением)
1990-2000	Контроллинг как система «стройного менеджмента» (Lean management)	Делегирование прав и ответственности за ведение производственного учета исполнителям на отдельных рабочих местах
2000-	Контроллинг как практическая концепция: -контроллинг общей цели; -контроллинг числовых показателей	Доминирует логика системного мышления – оптимизация прибыли Доминирует логика последовательного мышления – максимизация прибыли

С конца 20 века проявляется неоднозначное восприятие сущности контроллинга. Некоторые авторы [8] рассматривали его как систему информационного обеспечения управления предприятием, другие – как элемент системы управления предприятием с акцентом либо на планирование и контроль, либо на координацию, третьи – как систему «стройного менеджмента», четвертые – как практическую концепцию общей цели или числовых показателей. Этот период развития и диверсификации концепции контроллинга продолжается в настоящее время.

Система контроллинга располагает большим количеством разнообразных инструментов. Первоначально используемые инструменты были направлены на оптимизацию затрат предприятия. Однако, по мере усложнения функций контроллинга, расширения охватываемого временного горизонта, более тесного взаимодействия с управлением стали применять все более сложные инструменты. Наиболее распространено разделение инструментов контроллинга на стратегические и оперативные (табл. 2).

Таблица 2

Типология целевых ориентиров инструментов контроллинга [10, 11]

Целевая группа инструментов	Предназначение
Управленческий учет	Оперативный сбор и агрегирование учетных данных для решения конкретной управленческой задачи
Анализ	Структурирование комплекса проблем посредством разграничения, исследования, синтеза
Эвристическая группа	Интуитивный поиск информации, ее систематизация и комбинация в целях определения альтернатив решения инновационных задач
Прогноз	Снижение риска при прогнозировании будущего состояния предприятия и окружающей среды
Оценка принятия решений	Рациональная оценка и выбор альтернативных решений

Э. Майер подразумевал определенный порядок работы инструментов оперативного и стратегического контроллинга на основе совместно используемых процессов: планирования; информации; анализа; управления; контроля на базе исчисления полных затрат и сумм покрытия. Они улавливают негативные результаты и «узкие места», тормозящие экономический рост, помогают практически реализовать ориентацию на будущее, самоуправляются на основе системы контроля рентабельности и ликвидности [6].

Некоторые авторы [9] выделяют следующие виды контроллинга: контроллинг обеспечения ресурсами, затрат, инноваций, инвестиций, маркетинга, финансов. Однако инструменты контроллинга классифицируют только по временному признаку – стратегические и оперативные. Также выделяют классификацию по следующим направлениям: учет и организация потоков информации, планирование, мониторинг и контроль [11]. Присутствует идентификация инструментов контроллинга по этапам стратегического процесса: стратегическое позиционирование, стратегический анализ, стратегический выбор, стратегическая реализация [7].

Группировка задач контроллинга представлена на рис. 1.

С целью обеспечения выбора менеджером адекватного инструмента контроллинга весь его инструментальный набор корректно группировать по направлениям деятельности организации: маркетинг, продукция, потребители, планирование, управление, производство, издержки, инвестиции, отчетность, контроль. Кроме того, используемый инструментарий зависит от рассматриваемого периода деятельности предприятия – оперативного или стратегического. Для указанных направлений и разных временных периодов деятельности предприятия на основе анализа публикаций и приведенных выше замечаний разработана типология инструментов контроллинга (табл. 3).



Рис. 1. Типология задач контроллинга

Таблица 3

Типология инструментов контроллинга

Сфера применения	Тип инструмента по периоду деятельности	Инструменты
Маркетинг	Стратегический	1. Анализ областей сбыта и структуры потребления 2. Анализ барьеров входа 3. Анализ чувствительности 4. Анализ конкурентных сил Портера 5. Модель Мак-Кинзи 6. Перечень ключевых факторов успеха в отрасли 7. Составление конкурентной карты отрасли (рынка) 8. Сравнение профилей продуктов с конкурентами 9. Бенчмаркинг
	Оперативный	1. Оптимизация размеров партий готовой продукции 2. Портфолио-анализ
Продукция	Стратегический	1. Анализ жизненного цикла продукта 2. Анализ цепочки создания ценности 3. Методики ценообразования
	Оперативный	1. Стандарты качества
Потребители	Оперативный	1. Анализ качества обслуживания 2. Анализ скидок
Планирование	Общий	1. Бюджетирование
	Стратегический (выбор)	1. Иерархия стратегий 2. Расчет экономической прибыли по стратегическим альтернативам

	Стратегический (реализация)	1. Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard)
	Оперативный	1. Финансовое планирование 2. Планирование производственного результата 3. Показатели эффективности по подразделениям
Управление	Общий	1. Методы логистики (инструментарий логистики)
	Стратегический (позиционирование)	1. Модель Менделоу «заинтересованное лицо» 2. Расчет количества стратегических зон хозяйствования 3. Технология «дерева целей»
	Стратегический (анализ)	1. ABC-анализ, XYZ-анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ 2. Анализ сценариев (построение сценариев) 3. Методы линейного программирования 4. Анализ альтернативы: аутсорсинг-производство 5. Анализ системы управления предприятием 6. Управление по «слабым» сигналам
	Стратегический (выбор)	1. Анализ GAP, CVP-анализ 2. Матричные анализы: БКГ, «Шелл», «Дженерал Электрик», ADL-LC, матрица аутсорсинга
	Стратегический (реализация)	1. Сетевое планирование, график Гантта 2. Проектирование организационных структур 3. Управление по целям 4. Управление изменениями
	Оперативный	1. Система документооборота 2. Анализ точки безубыточности 3. Функционально-стоимостной анализ (ФСА)
Производство	Общий	1. Планирование загрузки мощностей
	Стратегический	1. Выбор между поставками со стороны и собственным производством
	Оперативный	1. Карта бизнес-процессов 2. Расчет уровня запасов 3. Финансовый анализ показателей деятельности
Издержки	Стратегический	1. Сравнение затрат в цепочке ценностей 2. Таргет-костинг
	Оперативный	1. Маржинальный анализ 2. Ступенчатый расчет сумм покрытия 3. Функциональная калькуляция издержек 4. Целевое управление затратами 5. Анализ граничных (предельных) издержек 6. Анализ издержек по центрам учета и отчетности 7. Методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции Just-in-time (JIT)
Инвестиции	Стратегический	1. Анализ потенциала 2. Методы портфельного анализа 3. Методы анализа инвестиционных проектов
Отчетность	Оперативный	1. Отчеты о хозяйственной деятельности 2. Система управленческой отчетности 3. Методы анализа отчетности
Контроль	Стратегический	1. Контроль соответствия фактических показателей плановым (анализ отклонений) 2. Система раннего предупреждения 3. Анализ узких мест

Из выделенных инструментов следует отметить системы учета затрат на предприятии, с которых и начинался контроллинг. В условиях постоянно развивающегося рынка менеджеры должны руководствоваться информацией о том, во что в действительности обходится предприятию тот или иной вид деятельности, вне зависимости от величины управленческих расходов. Этой задаче отвечает система Direct Costing (директ-костинг), отличительной особенностью которой является учет сумм покрытия или учет граничных (предельных) затрат [7]. Ее приме-

нение позволяет оперативно графически и аналитически изучать взаимосвязи и зависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и выручкой (прибылью, маржинальным доходом). Современным этапом эволюции методов расчета полной себестоимости является метод ABC-Costing (Activity Based Costing – «учет по видам деятельности» или «расчет затрат на основе бизнес-процессов»). Этот метод устраняет два самых крупных недостатка традиционных методов учета: 1) отсутствие ориентации на экономию затрат и реинжиниринг бизнес-процессов; 2) невозможность точного подсчета полных издержек производства отдельного продукта [5].

Классические системы учета и управления затратами ориентированы на оперативный уровень управления бизнесом, в то время как основа конкурентоспособности закладывается на стратегическом уровне. Поэтому традиционные инструменты управления затратами дополняются прогрессивным методом целевого стратегического управления затратами – таргет-костинг (Target Costing). Основная задача данной системы: определение такой себестоимости отвечающей требованиям рынка продукции, которая при цене, жестко заданной рынком, позволит предприятию получить планируемую прибыль. Выделяют следующие правила системы таргет-костинг [11]: 1) первостепенная и постоянная ориентация на требования рынка и клиентов; 2) калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях; 3) учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции; 4) использование концепции жизненного цикла продукта. Внедрение системы таргет-костинг дает возможность руководству компании принимать управленческие решения о производственной программе на ранних стадиях жизненного цикла продукта.

Важным инструментом контроллинга является контроль соответствия фактических показателей плановым (анализ отклонений) и связанные с ним анализ узких мест и система раннего предупреждения. С помощью анализа отклонений определяется степень достижения стратегических целей и характеризуется эффективность стратегического управления. Методической основой процедуры является концепция сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard, BSC), разработанной Д. Нортон и Р. Капланом [4]. Адекватность данной концепции обусловлена сочетанием традиционных ретроспективных финансовых показателей с другими показателями, характеризующими стратегические перспективы развития. В ходе разработки системы решается многокритериальная задача по оценке направлений деятельности предприятия, в частности: финансовая составляющая, внутренняя составляющая, отношения с потребителями, обучение и инфраструктура.

Сбалансированная система показателей является в настоящее время наиболее развитым инструментом отображения стратегии организации. Она позволяет описывать причинно-следственные связи целей на финансовом, маркетинговом, процессном и технологическом уровнях и качественно оценивать их достижения путем интерпретации количественных характеристик. Востребованность и эмпирическая актуальность системы доказывается тем фактом, что по состоянию на начало 2008 года ее использовали в той или иной форме более 65 процентов компаний, входящих в ежегодный рейтинг крупнейших компаний США «Fortune 500» [2].

**Выводы.** Знание и понимание эволюционных основ контроллинга, содержания комплекса используемого методического обеспечения позволит менеджерам разработать адекватную систему контроллинга с учетом специфики стратегического и тактического управления на предприятии, повысить эффективность принимаемых управленческих решений и, как следствие, обеспечить устойчивое развитие организации.

#### **Литература:**

1. Рубрики «Слово редактора», «Мнение эксперта» // Топ-100. Рейтинг лучших компаний Украины. – 2008. – № 3, 4. – С. 8-30.
2. Fortune 500. Our annual ranking of America's largest corporations [Электронный ресурс] // CNNMoney.com. – Режим доступа : <http://money.cnn.com>
3. Survey of the European Management Consultancy Market, 2006-2007 [Электронный ресурс] // European Federation of Management Consultancies Associations. – Режим доступа : <http://www.feaco.org>

4. Каплан. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Каплан, Роберт С. Дейвид П. Нортон ; пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 304 с.
5. Каплан. Стратегические карты: Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 436 с.
6. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер ; пер. с нем. Ю. Г. Жукова, С. Н. Зайцева ; под ред. С. А. Николаевой. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 96 с.
7. Мицкевич, А. Pre ABC-Costing, или Методика оценки целесообразности разработки ABC на предприятии / А. Мицкевич // Экономические стратегии. – 2005. – № 7. – С. 154-159.
8. Рубрики «Библиотека статей», «Методические руководства», «Программные решения» [Электронный ресурс] // Инталев-Украина: Бюджетирование – внедрение, система сбалансированных показателей. – Режим доступа : <http://www.intalev.ua>
9. Сертаков А. С. Управление временем в проекте по внедрению системы сбалансированных показателей [Электронный ресурс] / А. С. Сертаков // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 6. – Режим доступа : <http://www.dis.ru/library/manag/archive/2005/6/3957.html>
10. Скляр Е. Н. Теоретические основы формирования системы интегрированного контроллинга на промышленном предприятии / Е. Н. Скляр, И. О. Зверкович, Т. Д. Хрычикова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 2. – С. 9-15.
11. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан ; пер. с нем. под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

#### Анотація

### ЕВОЛЮЦІЯ ТА СУЧАСНИЙ СТАН КОНЦЕПЦІЙ КОНТРОЛІНГУ

Рахман М. С., к.е.н., доцент

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

У статті розглядається еволюція та сучасний стан концепцій контролінгу. Аналізується видове й змістовне наповнення методичного забезпечення контролінгу.

**Ключові слова:** контролінг, управлінський облік, менеджмент.

#### Summary

### EVOLUTION AND MODERN CONDITION TO CONCEPTS KONTROLLINGA

Rahman V. S., PhD, dozent

V.N. Karazin Kharkiv National University

In article is considered evolution and modern condition to concepts kontrolling. It is analysed aspectual and profound filling the methodical provision kontrolling.

**Key words:** kontrolling, management account, management.